

L'applicazione. Determinante la «comunicazione» al contribuente

Sono «salvi» i controlli che sono stati notificati

Dario Deotto

■ Le nuove disposizioni in materia di **abuso del diritto** non riguardano gli **atti di accertamento** già notificati alla data in cui entreranno in vigore le norme sull'abuso.

Lo schema di decreto legislativo dispone, infatti, che le nuove disposizioni «hanno efficacia a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto e si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo». In sostanza, la disposizione vuole salvaguardare gli atti di accertamento - basati, a questo punto, anche su un divieto di abuso del diritto improprio - che verranno emessi fino alla fine del mese in cui entreranno in vigore le nuove disposizioni.

Una simile disposizione suscita però non pochi interrogativi.

Non si tratta nemmeno di effettuare considerazioni sulla natura sostanziale o procedimentale della norma sull'abuso. Si tratta chiaramente di una norma a carattere procedimentale che, in quanto tale, dovrebbe esplicitare i suoi effetti anche per il passato. Il fatto più rilevante è, tuttavia, che i principi stabiliti dallo schema di decreto legislativo risultano già immanenti nell'ordinamento tributario italiano e in quello comunitario. La stessa Corte di Cassa-

zione ha più volte fatto riferimento all'articolo 53 della Costituzione come fonte dell'applicazione del principio di abuso del diritto in ambito tributario. E questo non per individuare nuove fattispecie da sottoporre ad imposizione, ma per qualificare come contrarie al sistema quelle operazioni poste in essere per conseguire vantaggi fiscali illegittimi. Che poi non è altro quello che la giurisprudenza comunitaria ha stabilito dalla nota sentenza Halifax in poi.

Allo stesso modo, già la relazione governativa all'articolo 37-bis del Dpr 600/1973 stabilisce espressamente che, tra più regimi o più operazioni, il contribuente può scegliere la via fiscalmente meno onerosa. Ed è quello che ora prevede lo schema di decreto sull'abuso. Così come non si potrà certo dire che il concetto di evasione si ricava dallo stesso schema di decreto. Ora viene stabilito espressamente che l'abuso del diritto si configura quando si ottiene un vantaggio fiscale illegittimo che non è riconducibile all'evasione. In sostanza, dal testo del decreto si giunge alla conclusione che l'abuso del diritto si realizza per esclusione: quando cioè si consegue un vantaggio fiscale che non è legittimo e quando non si è in presenza di fattispecie riconducibili all'evasione.

Si tratta, però, di concetti già immanenti (peraltro di tutti gli ordinamenti tributari dei Paesi più sviluppati) che non possono

riguardare solo gli atti emessi da una certa data in poi: è sempre stato (sarebbe dovuto essere) così.

Peraltro, anche la vicenda delle garanzie procedurali

che ora vengono previste prima dell'emissione dell'atto di accertamento (richiesta preventiva di chiarimenti) deriva sia dai precetti costituzionali interni che da quelli comunitari. Oggi si discute in Italia (pronuncia n. 527/2015 di rinvio alle sezioni unite della Cassazione) se vi è un obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo o meno. Quale che sia il responso delle sezioni unite della Corte di cassazione, un dato è certo: l'obbligo di contraddittorio sussiste ogni qualvolta vi è un'attività istruttoria. E questo non può che portare alla conclusione che per tutte le vicende che hanno a fare con l'abuso del diritto l'obbligo del contraddittorio preventivo, pena l'invalidità dell'atto impositivo, sussiste già ora. Questo anche considerando che l'attuale norma anti elusiva di cui all'articolo 37-bis del Dpr 600/1973 - oggi viene finalmente stabilito che abuso e elusione sono la stessa cosa - prevede già l'invalidità dell'atto impositivo se prima non viene esperito il contraddittorio.

Tutto porta a dire, quindi, che i concetti previsti dallo schema di decreto sono già immanenti e, quindi, valgono già oggi (e anche ieri).

© RIPRODUZIONE RISERVATA





Contraddittorio

-
- Lo schema di decreto legislativo in materia di abuso del diritto prevede che lo stesso deve essere accertato con apposito atto preceduto, a pena di nullità, da una richiesta di chiarimenti in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile l'ipotesi di abuso del diritto. La norma attua il principio del contraddittorio preventivo, che risulta di derivazione costituzionale e comunitaria. Si tratta di un principio che si deve quindi già ritenere immanente anche per l'abuso del diritto